



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.720851/2010-15
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.344 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 03 de fevereiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NOVO TRIANGULO COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. DECRETO Nº 3.724/2001. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 33 DA LEI Nº 9.430/96. EMISSÃO DE RMF BASEADA EM SIMPLES NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE EXTRATOS BANCÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

O acesso à movimentação financeira do contribuinte, autorizado pela Lei Complementar nº. 105, de 2001, implica fiel obediência aos ditames do Regulamento correspondente (Decreto nº. 3.724, de 2001). No caso vertente, em que o referido acesso se deu com suporte nas hipóteses descritas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, seria necessário o aporte de documentação capaz de indicar condutas que permitissem concluir pela intenção deliberada do contribuinte de obstaculizar o andamento da ação fiscal (embaraço), sendo insuficiente, à evidência, a mera comprovação do não atendimento de intimação para apresentar extratos bancários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Livia De Carli Germano (relatora), Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento parcial com retorno ao colegiado de origem. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento e quanto ao mérito, as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)
Andréa Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)
Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão 1301-002.847, proferido na sessão de 14 de março de 2018, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1301-002.847

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário: 2006

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO. HIPÓTESES DE INDISPENSABILIDADE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO

Lançamento embasado em extratos bancários, obtidos mediante Requisição de Movimentação Financeira (RMF), devem ser firmados na Lei Complementar nº 105/2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/2001.

As hipóteses de indispensabilidade do exame de movimentação financeira foram elencadas no art. 3º do Decreto 3.724/2001. A autoridade fiscalizadora deverá, em relatório circunstanciado, descrever de forma precisa e clara os fatos que motivaram o enquadramento do caso na hipótese de indispensabilidade e demonstrar a razoabilidade da situação.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher a preliminar de nulidade do lançamento, e dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Milene de Araújo Macedo que votaram por rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, por negar provimento ao recurso. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. Ausente momentânea e justificadamente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild. Participou do julgamento o Conselheiro Suplente Leonam Rocha de Medeiros.

A Fazenda Nacional contesta duas matérias, ambas admitidas para discussão pela Presidente da 3ª Câmara desta Seção, quais sejam:

A) Vícios na Expedição da RMF

B) Embaraço à Fiscalização

O despacho de admissibilidade de recurso especial assim consignou as divergências (grifos do original):

(...)

A) Vícios na Expedição da RMF

Declara a Recorrente que a presente autuação versa sobre auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrente de arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, e fundamentou-se em depósitos bancários não comprovados.

Aponta divergência na medida em que o acórdão recorrido considerou que as intimações para apresentar os extratos bancários, sem resposta do contribuinte seriam insuficientes para fundamentar a expedição de RMF às instituições financeiras.

Acrescenta que sob a ótica do Colegiado recorrido, o art. 3º do Decreto n. 3.724/2001 determina taxativamente todas as situações nas quais as informações serão consideradas indispensáveis e a auditoria dever elaborar relatório circunstanciado enquadrando a conduta num dos incisos do citado dispositivo e, sendo caso de não apresentação de embaraço à fiscalização (hipótese na qual poderia se enquadrar a falta de apresentação dos extratos bancários), "a autoridade fiscal deve robustecer a acusação (de embaraço), trazendo aos autos elementos capazes de demonstrar tal intenção" (fls.391-392).

E por fim, o Colegiado a quo firmou entendimento de que "a simples ausência de apresentação de extratos bancários não autoriza o acesso à movimentação financeira do contribuinte por meio de requisição às instituições bancárias" (fl.392).

A Fazenda alega que tal entendimento contraria jurisprudência do CARF e apresenta os acórdãos paradigmas nº.1401-002.007 (da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, de 26/07/2017) e nº 2202-003.753 (da 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção, de 04/04/2017). Transcreveu inteiro teor das ementas no corpo do recurso.

Os paradigmas informados encontram-se disponíveis no sítio do CARF, e até a data de interposição do recurso não haviam sido reformados.

O paradigma nº.1401-002.007 possui a seguinte ementa, no tocante ao tema:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade em Auto de Infração lastreado em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial, conforme majoritário entendimento das mais altas Cortes do país.

Inexiste obrigatoriedade do Fisco, em sua relação com o Contribuinte objeto de fiscalização, de demonstrar a indispensabilidade da apresentação dos extratos bancários de movimentação financeira. Esta motivação, segundo a Lei Complementar nº 105/2001, c/c com o Decreto nº 3.724/2001, foi dirigida pelo

legislador aos requerimentos realizados pelas autoridades fiscais às instituições financeiras. (grifo nosso)

Para demonstrar a divergência, a Fazenda transcreveu trechos do paradigma e do recorrido, com destaque para os seguintes excertos:

Acórdão Recorrido:

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte sustenta a nulidade do lançamento efetivado com base na movimentação bancária. Afirma que a fiscalização não demonstrou adequadamente nenhuma das hipóteses de indispensabilidade de exame dos documentos bancários previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001, tendo havido, assim, violação das normas que disciplinam a matéria, caracterizando-se prova obtida de forma ilícita.

(...)

No tocante à indispensabilidade do exame das informações, o citado Decreto nº 3.724, de 2001, que regulamenta o art. 6º acima referenciado, relacionou objetivamente as hipóteses em que os exames são considerados indispensáveis. Ou seja, o seu art. 3º determina taxativamente todas as situações nas quais as informações serão consideradas indispensáveis, in verbis:

(...)

Dentre as hipóteses listadas, não tenho dúvidas que encontro aquela apontada pela autoridade fiscal (inciso VII: previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996). Contudo, apesar da indicação, a referida autoridade, em relatório por demais econômico, simplesmente afirma que o contribuinte foi intimado para apresentar os extratos bancários e não o fez.

Das hipóteses acima listadas, a única situação que se associa aos motivos descritos pela autoridade fiscal é a estampada no item I acima: embaraço à fiscalização. Nesse trilha, o embaraço estaria caracterizado pelo não fornecimento de informações sobre movimentação financeira.

Se foi essa a direção adotada pelo agente fiscal, penso que o relatório circunstanciado de fls. 8 e 9, deveria ter reunido elementos capazes de caracterizar o embaraço à fiscalização, pois, considerada uma interpretação sistemática da legislação, a simples ausência de apresentação de extratos não autoriza o acesso à movimentação financeira do contribuinte por meio de requisição às instituições bancárias.

(...)

Nesse cenário, a autoridade fiscal deve robustecer a acusação (de embaraço), trazendo aos autos elementos capazes de demonstrar tal intenção. Entretanto, não os identifiquei nos autos.

Com efeito, a recorrente foi intimada por duas vezes a apresentar os extratos bancários, e não os fez. Nada mais há nos autos capaz de refletir condutas que justifiquem o enquadramento da pessoa jurídica na hipótese estampada no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, ou em qualquer das outras hipóteses ali discriminadas.

(...)

Por esses fundamentos, voto por acolher a preliminar de nulidade do lançamento, e dar provimento ao recurso voluntário, a fim de que seja cancelado o auto de infração lavrado. (grifo nosso)

Paradigma n.º.1401-002.007

1) Nulidade do auto de infração em virtude da quebra do sigilo bancário sem autorização judicial

2) Nulidade do auto de infração por ausência de motivação de fato e de direito no ato administrativo que requisitou os dados bancários

Vamos tratar destes dois pontos em conjunto, haja vista sua íntima relação.

Primeiramente, alega a recorrente que, durante o procedimento fiscal, a Autoridade Lançadora não teria apresentado qualquer justificativa prévia para exigir a apresentação dos extratos bancários. (...)

Confunde-se a recorrente ao arguir que as intimações feitas a ela requerendo os documentos bancários deveriam conter motivação de indispensabilidade. Esta motivação, segundo a Lei Complementar n.º 105/2001, c/c com o Decreto n.º 3.724/2001, foi dirigida pelo legislador aos requerimentos realizados pelas autoridades fiscais às instituições financeiras. Vide abaixo o texto legal:

(...)

O Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 689/707 é cristalino ao justificar o pedido dos extratos bancários às respectivas instituições financeiras. Senão vejamos:

Ante a recusa não justificada de apresentação de extratos bancários relativos a contas bancárias não escrituradas, foi expedida Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, e enviada ao Banco Santander Meridional S/A solicitando os extratos bancários e os dados constantes da ficha cadastral (fls. 80 a 82).

As RMFs enviadas às Instituições Financeiras são igualmente claras ao conter a seguinte assertiva:

“Esta RMF é indispensável ao andamento do procedimento de fiscalização em curso, nos termos do art. 4º, § 6º, do Decreto n.º 3.724, de 2001.”

(...)

Assim, quanto a este ponto, considero equivocado o entendimento esposado pela requerente de que os extratos bancários foram obtidos ilícita e/ou imotivadamente, razão pela qual rejeito sua arguição de nulidade do auto de infração.(grifos do recorrente e nosso)

A partir das ementas e do cotejo realizado pela Recorrente, constata-se decisões contrárias no que diz respeito à existência de vício na obtenção dos extratos bancários através de expedição de RMF às instituições financeiras.

No acórdão recorrido, o Colegiado entendeu demasiado sucinto o relatório que embasou a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira -RMF, posto que fundamentado apenas no fato de que o contribuinte não ter atendido às intimações para apresentar os extratos bancários. Concluiu que seria necessário a descrição de forma precisa e clara dos fatos que motivaram caracterizar a movimentação bancária como indispensável e por conseguinte, acolheu a preliminar de nulidade e determinou o cancelamento da autuação.

De maneira contrária, o paradigma concluiu que não houve nulidade, posto que não cabe ao Fisco demonstrar para o contribuinte a hipótese de indispensabilidade dos

extratos bancários, uma vez que a expedição de RMF é dirigida às instituições financeiras, cabendo a elas esta análise.

É de se observar que os contextos fáticos que embasaram as conclusões contrárias são semelhantes, na medida em que em ambos os casos o lançamento embasado em extratos bancários foi questionado sob alegação de ausência de motivação para expedição de RMF. Nas duas situações, os sujeitos passivos foram intimados a apresentar os extratos bancários, mas em nenhum dos casos a intimação foi atendida.

Ou seja, tanto no paradigma, quanto no recorrido, a Autoridade Fiscal justificou a expedição da RMF no desatendimento às intimações para apresentar os extratos bancários.

Logo, verificam-se situações fáticas semelhantes a ensejaram conclusões distintas no que diz respeito à legitimidade da obtenção dos extratos bancários, que serviram de base para o auto de infração.

Por tudo o exposto, em relação **ao paradigma nº.1401-002.007, a Recorrente logrou êxito em demonstrar divergência no que diz respeito ao vício na expedição da RMF.**

A Recorrente apresentou um segundo paradigma **nº 2202-003.753** para o tema, assim ementado no que diz respeito à matéria:

LANÇAMENTO BASEADO EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - RMF DECRETO Nº 3.724/2001. RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO.

De acordo com o §4º do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 "as informações prestadas pelo sujeito passivo poderão ser objeto de verificação nas instituições de que trata o art. 1º".

O fato de não se encontrar entre as peças processuais o relatório circunstanciado que deu base à expedição da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) não implica em cerceamento ao direito de defesa do impugnante nem determina a ilegalidade da prova, uma vez que este é dirigido à autoridade competente e não ao contribuinte.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas com observância das normas de regência. (grifo nosso)

A ementa do segundo paradigma **nº 2202-003.753** ratifica o entendimento do primeiro, no sentido de que a Requisição de Informações de Movimentação Financeira - RMF é dirigida às instituições financeiras e não ao contribuinte, e considerou os extratos bancários como prova válida a embasar o lançamento, rejeitando a preliminar de nulidade.

A Recorrente afirma que a ementa seria suficiente para demonstrar a divergência, mas ainda transcreve trechos do paradigma.

De fato, a ementa e os trechos transcritos demonstram a divergência de entendimento, um vez que no paradigma o contribuinte alegou vício na requisição da RMF, pois a requisição só poderia ser emitida na recusa do contribuinte em apresentar documentos e pelo fato de inexistir relatório circunstanciado, o qual não foi noticiado no termo de verificação fiscal.

No paradigma **nº 2202-003.753**, a Turma julgadora firmou entendimento de que não há contraditório na fase de procedimento de fiscalização, etapa esta anterior ao lançamento

e que, de acordo com os dispositivos legais do Decreto n.3724/2001, a validade da RMF pressupõe a anterior intimação do sujeito passivo para apresentar extratos bancários, o que se verificou no processo. E acrescenta que a ausência de relatório circunstanciado no processo não enseja nulidade, visto que este documento é dirigido às instituições financeiras, as quais devem se convencer da necessidade de expedição da RMF, conforme excerto abaixo (fls.388-389):

*Nesse ponto, correta a **decisão recorrida** ao afirmar que:*

*Todavia, é certo, também, que **tal relatório tem a finalidade única e exclusiva de convencer a autoridade administrativa responsável, a qual somente poderá expedir aquela requisição quando estiver convicta de que se trata de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade, observado o princípio da razoabilidade. O § 8º do art. 4º do mesmo Decreto n.º 3.724, de 2001, é bastante claro, ao estipular: “A expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas, nos termos deste Decreto.***

(...)

Nem a Lei Complementar n.º 105 nem o Decreto n.º 3.724, ambos de 2001, prevêm que deva ser o contribuinte cientificado da RMF ou do relatório que a antecede. Quem deve estar convencido da necessidade de expedição da RMF é a autoridade administrativa competente e não o contribuinte.

Portanto, a ausência do relatório circunstanciado nos autos do processo – pois nada impede, por exemplo, que ele tenha sido elaborado e a autoridade responsável o tenha arquivado, por se tratar de documento a ela exclusivamente dirigido – não enseja nenhuma hipótese de nulidade prevista na legislação, nos termos do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, (...). (grifos da recorrente)

O segundo paradigma n.º 2202-003.753 também guarda similitude fática com o aresto recorrido uma vez houve intimação do contribuinte para apresentar os extratos bancários, mas o sujeito passivo não atendeu à intimação no prazo estipulado. Em consequência, a fiscalização expediu RMF solicitando às instituições financeiras os extratos bancários, como condição indispensável para continuidade da ação fiscal, sem que houvesse relatório circunstanciado juntado aos autos.

Contudo, diante de situação fática semelhante, o Colegiado do segundo paradigma sustentou entendimento distinto daquele firmado no acórdão recorrido. Este entendeu ser necessário um relatório circunstanciado com a descrição precisa e clara dos fatos que motivaram a autoridade fiscal a considerar os extratos bancários indispensáveis ao procedimento, enquanto que no paradigma, o Colegiado entendeu não ser necessária nem a presença do relatório circunstanciado nos autos, tendo em vista que a RMF se dirige às instituições financeiras e são elas que devem se convencer da indispensabilidade da documentação requerida.

Dessarte, o segundo paradigma n.º 2202-003.753 **ratifica a divergência no que concerne ao vício na expedição da RMF.**

B) Embaraço à Fiscalização

A Recorrente colaciona trecho do recorrido que trata da questão do embaraço à fiscalização (fl.394):

A meu ver, o embaraço à fiscalização fica configurado a partir de condutas que, não obstante isoladamente pouco possam significar, no seu conjunto deixam clara a intenção do contribuinte de obstaculizar o prosseguimento da ação fiscalizadora.

Nesse cenário, a autoridade fiscal deve robustecer a acusação (de embaraço), trazendo aos autos elementos capazes de demonstrar tal intenção. Entretanto, não os identifico nos autos.

Com efeito, a recorrente foi intimada por duas vezes a apresentar os extratos bancários, e não os fez. Nada mais há nos autos capaz de refletir condutas que justifiquem o enquadramento da pessoa jurídica na hipótese estampada no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, ou em qualquer das outras hipóteses ali discriminadas.(grifo nosso)

Alega que o acórdão paradigma nº101-95-767 (da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de 22/09/2006) traz entendimento contrário em relação à caracterização da hipótese de embaraço. Transcreveu íntegra da ementa no corpo do recurso.

O paradigma indicado encontra-se disponível no sítio do CARF e até a data de interposição do recurso não havia sido reformado. O paradigma nº101-95-767 possui a seguinte ementa, no que se refere ao tema:

SIGILO BANCÁRIO-OBTENÇÃO DAS INFORMAÇÕES PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA- *Estando, a obtenção das informações sobre a movimentação financeira do contribuinte, respaldada em lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico, não padece de vício o procedimento.*

Para demonstrar a divergência, a Recorrente transcreveu trecho do paradigma, dos quais, destacam-se as seguintes passagens:

Paradigma nº101-95-767

Intimado a apresentar os extratos das contas bancárias movimentadas no período, o contribuinte afirmou ter contatado com os estabelecimentos bancários e comprometeu-se a apresentá-los tão logo os obtivesse. (...)

Foi formalizada a Requisição de Movimentação Financeira ao Bank Boston Banco Múltiplo S/A, com fundamento no inciso VII do artigo 3º do Decreto nº 3.724/2001 (hipóteses previstas no artigo 33 da Lei nº 9.430/96).

(...)

Na sequência, suscita a nulidade do lançamento por quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, caracterizando obtenção ilegal de prova.

(...)

As informações a respeito da movimentação financeira da empresa foram obtidas com base na Lei Complementar 105/2001 e no Decreto 3.724/2001, prescindindo de autorização judicial.

(...)

Quando a serem considerados imprescindíveis os exames, o artigo 3º do Decreto estabelece quais as hipóteses em que se consideram indispensáveis os exames, tendo sido indicada pela fiscalização o inciso VII do artigo 3º, ou seja, as hipóteses previstas no art. 33 da Lei 9.430/96.

Entre as hipóteses elencadas no art. 33 da Lei 9.430/96, a prevista no inciso o trata de "embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do

auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 " (destaques da Recorrente e nosso)

Trata o paradigma de lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do ano-calendário 1998, em razão de omissão de receitas fundamentada em depósitos bancários de origem não comprovada. Instado a apresentar os extratos bancários, o sujeito passivo declarou que havia contactado os estabelecimentos bancários, mas não apresentou a documentação no prazo estabelecido. A Fiscalização expediu RMF para as instituições financeiras correspondentes, com fundamento do inciso VII do artigo 3º do Decreto n.3724/2001.

Nesse diapasão, o paradigma possui contexto fático semelhante ao acórdão recorrido, onde houve intimação do sujeito passivo para apresentar extratos bancários, e diante do não atendimento, a autoridade fiscal expediu RMF fundamentado no citado inciso VII, que faz alusão ao art. 33 da Lei n.9430/96.

Conforme mencionado anteriormente, o Colegiado recorrido entendeu que o fato de o contribuinte ter sido intimado duas vezes para apresentar os extratos bancários não seria conduta suficiente para caracterizar o embargo a fiscalização, e que a autoridade fiscal deveria ter reforçado a acusação de embargo com elementos capazes de mostrar tal intenção.

Já o paradigma considerou suficiente a indicação do inciso VII do artigo 3º do Decreto n. 3724/2001, e reconheceu a legalidade do procedimento, posto que a conduta do contribuinte em não atender às intimações para apresentar os extratos bancários configurava o embargo à fiscalização, sem exigir outros elementos para comprovar o dolo específico de embargo.

Percebe-se que as situações fáticas semelhantes ensejaram conclusões distintas no que diz respeito à caracterização do embargo à fiscalização. O acórdão recorrido considerou que o não atendimento a duas intimações para apresentar os extratos bancários não configurava embargo, sendo necessário que a autoridade fiscal tivesse trazido outros elementos para reforçar essa tese.

Enquanto que no paradigma, a Turma julgadora aceitou a hipótese de embargo para dar legitimidade à expedição da RMF diante do fato de o contribuinte não ter atendido às intimações para apresentar extrato bancário.

Logo, em relação ao paradigma **nº101-95-767, a Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência no que diz respeito à caracterização do embargo à fiscalização.**

A recorrente não apresentou um segundo paradigma.

Diante do exposto, com fundamento nos arts. 67 e 68, do anexo II do RICARF, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

O sujeito passivo foi intimado e não se manifestou.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Não obstante não tenha havido qualquer alegação do sujeito passivo acerca de sua admissibilidade, compreendo necessária uma análise mais detida.

Quanto à primeira matéria do recurso especial (**Vícios na Expedição da RMF**), a Fazenda Nacional contesta a conclusão a que chegou o acórdão recorrido de que a simples ausência de apresentação de extratos bancários não autoriza o acesso à movimentação financeira do contribuinte por meio de requisição às instituições bancárias.

No caso, o voto condutor do acórdão recorrido interpretou o artigo 6º da Lei Complementar 105/2001, tendo entendido que, para que as autoridades fiscais possam examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, é necessário, além de processo administrativo ou procedimento fiscal em curso, cumprir o requisito de “indispensabilidade do exame de prova ou documento para a investigação fiscal”.

Interpretando este último requisito, o acórdão recorrido considerou que as situações nas quais as informações serão consideradas indispensáveis estão previstas taxativamente no artigo 3º do Decreto 3.724/2001, de maneira que a autoridade fiscal deve expressamente enquadrar a conduta do sujeito passivo em um dos seus incisos para que possa requisitar informações a instituições financeiras. Em seguida, afirmou que o caso de não apresentação de documentos apenas poderia ser encaixado no inciso VII do artigo 3º do Decreto 3.724/2001, que por sua vez remete ao artigo 33 da Lei 9.430/1996.

Examinando o artigo 33 da Lei 9.430/1996, o voto condutor do acórdão recorrido afirmou que *“a única situação que se associa aos motivos descritos pela autoridade fiscal é a estampada no item I acima: embaraço à fiscalização. Nesse trilho, o embaraço estaria caracterizado pelo não fornecimento de informações sobre movimentação financeira.”* E continua (grifamos):

Se foi essa a direção adotada pelo agente fiscal, penso que o relatório circunstanciado de fls. 8 e 9, deveria ter reunido elementos capazes de caracterizar o embaraço à fiscalização, pois, considerada uma interpretação sistemática da legislação, a simples ausência de apresentação de extratos bancários não autoriza o acesso à movimentação financeira do contribuinte por meio de requisição às instituições bancárias.

Observe-se que, se assim fosse, todas as demais hipóteses previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 tornar-se-iam dispensáveis, visto que bastaria intimar o contribuinte a apresentar os documentos bancários e, uma vez não tendo sido apresentada resposta satisfatória, expedir a competente requisição aos estabelecimentos bancários.

A meu ver, o embaraço à fiscalização fica configurado a partir de condutas que, não obstante isoladamente pouco possam significar, no seu conjunto deixam clara a intenção do contribuinte de obstaculizar o prosseguimento da ação fiscalizadora.

Nesse cenário, a autoridade fiscal deve robustecer a acusação (de embarço), trazendo aos autos elementos capazes de demonstrar tal intenção. Entretanto, não os identifique nos autos.

Com efeito, a recorrente foi intimada por duas vezes a apresentar os extratos bancários, e não os fez. **Nada mais há nos autos capaz de refletir condutas que justifiquem o enquadramento da pessoa jurídica na hipótese estampada no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, ou em qualquer das outras hipóteses ali discriminadas.**

Ora, não há razoabilidade em obrigar o contribuinte a possuir os aludidos extratos, muito menos que os entregue ao fisco. Como se sabe, as instituições bancárias costumam cobrar para expedi-los, não sendo razoável que a Administração Tributária imponha ao fiscalizado este ônus, e muito menos há preceito legal que obrigue a guardar os extratos bancários provenientes de suas operações junto às instituições bancárias.

Conclusão

Por esses fundamentos, voto por acolher a preliminar de nulidade do lançamento, e dar provimento ao recurso voluntário, a fim de que seja cancelado o auto de infração lavrado..

Em síntese, o acórdão recorrido concluiu pela nulidade do lançamento por entender que a autoridade fiscal não teria trazido aos autos a base legal ou a motivação para a requisição de informações financeiras (RMF).

Para confrontar tal conclusão a Fazenda Nacional aponta como paradigmas os acórdãos 1401-002.007 e 2202-003.753.

A ementa do paradigma 1401-002.007 afirma que “*Inexiste obrigatoriedade do Fisco, em sua relação com o Contribuinte objeto de fiscalização, de demonstrar a indispensabilidade da apresentação dos extratos bancários de movimentação financeira*”. A análise do voto condutor daquele acórdão revela que tal conclusão tem por objeto contrapor a alegação do sujeito passivo, naquele processo, de que o procedimento fiscal seria nulo porque a autoridade fiscal não teria, no curso do procedimento fiscal, apresentado qualquer *justificativa prévia* para exigir a apresentação dos extratos bancários.

Trata-se de questões diferentes, em especial quanto ao aspecto do momento e ao ato a que se referem. Explico.

O precedente 1401-002.007, apontado como paradigma, analisa alegação de nulidade que teria ocorrido *durante a fiscalização*, e conclui que o Fisco não precisa, no bojo do procedimento fiscal, demonstrar *previamente* para o contribuinte a indispensabilidade da apresentação dos extratos bancários para que os possa exigir. Ali se discutiu acerca da conduta da autoridade fiscal durante o procedimento de fiscalização (discutindo-se, de forma direta, acerca de eventual nulidade da RMF), tendo o ato de lançamento em si sido reputado completo e suficientemente motivado -- tanto é que o voto condutor do acórdão 1401-002.007 afirma: “*O Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 689/707 é cristalino ao justificar o pedido dos extratos bancários às respectivas instituições financeiras. Senão vejamos:*”

Já o caso dos autos trata de alegação de nulidade do *resultado* do procedimento fiscal, isto é, do *ato de lançamento*, ante a documentação acostada aos autos. Não está em discussão, aqui, se a autoridade fiscal deve ou não demonstrar *previamente* ao sujeito passivo a

indispensabilidade dos extratos bancários, nem se discute eventual nulidade da RMF em si, mas sim a necessidade de a autoridade fiscal **expressar**, posteriormente, nos documentos que embasam o procedimento fiscal (e em especial o seu resultado, o auto de infração), a base legal e as circunstâncias que motivaram a requisição de informações bancárias.

Neste sentido, compreendo que o paradigma 1401-002.007 não se revela adequado a demonstrar divergência jurisprudencial.

Quanto ao paradigma 2202-003.753, este afirma que quem deve estar convencido da indispensabilidade dos de expedição da RMF é a autoridade administrativa competente, e não o contribuinte, e é com base nessa premissa que o seu voto condutor conclui que *“O fato de não se encontrar entre as peças processuais o relatório circunstanciado que deu base à expedição da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) não implica em cerceamento ao direito de defesa do impugnante nem determina a ilegalidade da prova, uma vez que este é dirigido à autoridade competente e não ao contribuinte”*.

Tal conclusão mistura aspectos relacionados à nulidade da expedição da RMF em si e à nulidade do próprio lançamento, havendo espaço para se interpretar que, nesse ponto, haveria algum grau de divergência jurisprudencial. Mas é com base em sua conclusão seguinte do voto condutor do paradigma 2202-003.753 que, compreendo, resta demonstrada a divergência jurisprudencial.

Isso porque, ao abordar a alegação do sujeito passivo de que a RMF seria nula por não se ter verificado a hipótese de recusa do sujeito passivo, mas apenas lentidão das instituições financeiras em entregar a documentação solicitada, o voto condutor de tal precedente afirma:

(...) como se verifica pela leitura do §4º do art. 3º acima transcrito "as informações prestadas pelo sujeito passivo poderão ser objeto de verificação nas instituições de que trata o art. 1º "Sendo assim, ainda que sejam entregues todos os documentos pelo sujeito passivo (o que não ocorreu na hipótese dos autos), é possível que a autoridade fiscalizadora promova a verificação junto às instituições financeiras.”.

Neste sentido, o voto condutor do acórdão 2202-003.753 acaba por admitir a expedição de RMF simplesmente com a finalidade de verificação de informações, contanto que o sujeito passivo tenha sido previamente intimado para apresentar tais informações, e mesmo na hipótese em que o sujeito passivo tenha entregue todos os documentos solicitados, isto é, independentemente da caracterização de embaraço ou de qualquer outra circunstância prevista nos incisos do artigo 3º do Decreto 3.724.

Faz-se aqui uma ressalva de que o §4º transcrito por tal voto condutor não é do artigo 3º do Decreto 3.724, mas do artigo 4º. Todavia, fato é que o voto condutor do acórdão 2202-003.753 interpreta a legislação como se o parágrafo 4º em questão fosse parte do artigo 3º, e assim tece a sua conclusão.

Assim, analisado o raciocínio do voto condutor do acórdão 2202-003.753 (e sem qualquer juízo quanto ao seu mérito), compreendo que este é suficiente para caracterizar a divergência jurisprudencial. De fato, enquanto este entendeu que o auto de infração era válido mesmo sem informação nos autos acerca da base ou da motivação que deu ensejo à RMF (em caso em que nem mesmo o relatório circunstanciado que deu base à RMF foi juntado aos autos), o voto condutor do acórdão recorrido entendeu que o auto de infração sem motivação seria nulo.

Ante o exposto, quanto à primeira matéria do recurso especial (**Vícios na Expedição da RMF**), conheço do recurso especial, especificamente com relação ao paradigma 2202-003.753.

Por sua vez, na segunda matéria do recurso especial (**Embaraço à Fiscalização**) a Fazenda Nacional contesta o acórdão recorrido na parte em que este entendeu que não houve prova de embaraço no caso dos autos, não sendo suficiente para a caracterização de embaraço o fato de o sujeito passivo não ter atendido a duas intimações para apresentar extratos bancários. A premissa da decisão recorrida é de que *“o embaraço à fiscalização fica configurado a partir de condutas que, não obstante isoladamente pouco possam significar, no seu conjunto deixam clara a intenção do contribuinte de obstaculizar o prosseguimento da ação fiscalizadora”*.

O acórdão apresentado como paradigma (**101-95-767**) compreende ter havido embaraço à fiscalização suficiente para a caracterização da hipótese do artigo 3º do Decreto 3.724/2001 no caso em que o sujeito passivo respondeu formalmente à intimação, sem no entanto apresentar os extratos bancários. A situação é assim descrita no relatório de tal decisão:

(...)

O contribuinte foi intimado a apresentar os livros contábeis e fiscais relativos ao ano de 1998, tendo respondido que não se pode cogitar da existência dos livros Diário, Razão e livros fiscais, uma vez que a empresa não concluiu sua constituição. Intimado a informar se reuniria as condições necessárias à escrituração dos livros contábeis, bem como a manifestar seu interesse em fazê-lo, limitou-se a afirmar que a resposta a este item ficaria prejudicada em virtude do fato de que a empresa não existiu de direito e de fato.

Intimado a apresentar os extratos das contas bancárias movimentadas no período, o contribuinte afirmou ter contactado com os estabelecimentos bancários e comprometeu-se a apresentá-los tão logo os obtivesse. Não obstante, não apresentou a correspondência enviada às instituições financeiras, bem como correspondência destas estabelecendo o prazo necessário para o fornecimento destes extratos, conforme pedido pela fiscalização.

(...)

Como se percebe, o paradigma tratou de contexto fático e jurídico semelhante ao do acórdão recorrido, sendo que o racional de sua decisão seria, em tese, capaz de alterar a conclusão a que chegou a turma *a quo*.

Resta caracterizada, portanto, a divergência jurisprudencial quanto a essa matéria.

Por fim, vale ressaltar que, no contexto do Recurso Extraordinário (RE) 601.314, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou, em sede de repercussão geral, o Tema 225 - a) Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001; b) Aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Em tal ocasião, o STF firmou a seguinte tese:

I - O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade

contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal;

II - A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN.

Tal decisão não impede o conhecimento do presente recurso especial.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial quanto a ambas as matérias.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir se na hipótese dos autos **(i)** houve ou não vício na expedição das RMFs de fls. 8-9 e **(ii)** restou ou não caracterizada a hipótese de embaraço à fiscalização, nos termos dos artigos 2º, § 5º e artigo 3º, inciso VII do Decreto 3.724/2001 e artigo 33 da Lei 9.430/1996.

A legislação em questão é a seguinte:

Decreto 3.724/2001

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014)

(...)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

(...)

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

(...)

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

Lei 9.430/1996

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pela sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

II - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

III - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

IV - realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes apropriado;

V - prática reiterada de infração da legislação tributária;

VI - comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;

VII - incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária.

(...)

Como se percebe, a legislação permite às autoridades fiscais o exame de informações relativas a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando (a) houver procedimento de fiscalização em curso e (b) tais exames forem considerados indispensáveis.

A existência de procedimento de fiscalização em curso não se questiona, e foi no seu curso que foi pedida a movimentação financeira do sujeito passivo.

Quando a serem considerados imprescindíveis, o artigo 3º do Decreto 3.724/2001 estabelece as hipóteses em que se consideram indispensáveis os exames, tendo sido indicada pela fiscalização o inciso VII, que remete às hipóteses previstas no artigo 33 da Lei 9.430/1996, dentre as quais está a prevista no inciso I, que define, para tal fim, o embaraço à fiscalização.

O voto condutor do acórdão recorrido considerou o Relatório circunstanciado de fls. 8-9 “... *por demais econômico, simplesmente afirma que o contribuinte foi intimado para apresentar os extratos bancários e não o fez*”, e o transcreve:

RELATÓRIO
O contribuinte foi intimado a apresentar extratos bancários em 02/09/2009 e 29/09/2009 e não o fez, justificando assim a presente solicitação.
<i>Aracá 21 de Outubro de 2009</i>


Diante disso, afirmou o acórdão recorrido que tal relatório não teria reunido os elementos capazes de caracterizar o embaraço à fiscalização, por entender que “a simples ausência de apresentação de extratos bancários não autoriza o acesso à movimentação financeira do contribuinte por meio de requisição às instituições bancárias”. E observa que, “se assim fosse, todas as demais hipóteses previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 tornar-se-

iam dispensáveis, visto que bastaria intimar o contribuinte a apresentar os documentos bancários e, uma vez não tendo sido apresentada resposta satisfatória, expedir a competente requisição aos estabelecimentos bancários.”

E, diante disso, a turma *a quo* votou por “*acolher a preliminar de nulidade do lançamento, e dar provimento ao recurso voluntário*”.

Necessário observar que a nulidade do lançamento foi julgada exclusivamente de forma consequencial, ante a constatação de nulidade de ato administrativo elaborado no bojo do procedimento de fiscalização, qual seja, a Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), dirigida pelo Auditor Fiscal da Receita Federal às instituições financeiras, e acostada às fls. 8-9.

Tal solicitação foi emitida no contexto de um procedimento de fiscalização tributária, em que, vale observar, não há que se falar, ainda, em direito de defesa do sujeito passivo, ante sua natureza inquisitorial.

Sabe-se que o ato administrativo, para ser válido, deve revestir-se de seus elementos/requisitos de validade (competência, forma, objeto lícito, motivo e finalidade, cf. artigo 2º, da Lei 4.717/1965). Nesse passo, observo que a RMF de fls. 8-9 indica a hipótese legal em que se baseia (artigo 3º, VII, do Decreto 3.724/2001) e também relata os fatos que o levaram a tal conclusão (o não atendimento às intimações). Ou seja, verifica-se a presença de motivo, sendo que a motivação (isto é, a exposição por escrito dos motivos do ato) é congruente com a base legal adotada.

Em um tal contexto, compreendo que eventual conclusão acerca de insuficiência quanto à motivação do ato administrativo consiste em avaliação de mérito, não sendo capaz de macular a validade do ato.

Assim, com a devida vênia, entendo que deve ser reformado o acórdão recorrido quando este considera nulo lançamento por vício na expedição da RMF, eis que não há vício capaz de levar à nulidade desse ato e, consequentemente, do lançamento que nele se baseou.

Quando muito, tal ato – a RMF – terá sido emitida em hipótese inadequada, o que levaria ao julgamento por sua improcedência, sendo esta a matéria colocada para análise no segundo ponto do recurso especial da Fazenda Nacional.

Pois bem. A segunda matéria a ser discutida no presente recurso especial consiste em definir se os fatos em questão justificam não a expedição de RMF.

Como visto, o Decreto 3.724/2001, no seu artigo 2º, dispõe que a RMF pode ser expedida quando houver procedimento de fiscalização em curso (o que não se questiona), e desde que os exames sejam considerados imprescindíveis, sendo que uma das hipóteses de imprescindibilidade a prevista no inciso I do artigo 33 da Lei 9.430/96: “*embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do*

auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966” (grifos nossos).

Quanto à abrangência do termo “negativa não justificada”, esta 1ª Turma da CSRF já decidiu:

Acórdão 9101-004.393, sessão de 11 de setembro de 2019

(Relatora Cons. Edeli Pereira Bessa)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO NÃO CARACTERIZADO.

Inexiste negativa não justificada, caracterizada pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, se o sujeito passivo solicita prorrogação de prazo para atendimento à intimação e, no prazo estendido, prova ter requerido à instituição financeira os extratos bancários exigidos pela autoridade fiscal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

O voto condutor de tal precedente assim consigna a situação de fato ali tratada (grifamos):

(...)

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora relata que a contribuinte requereu prorrogação de prazo para atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, mas não informa se deferiu este pedido, e apenas consigna que diante da falta de apresentação de documentação, principalmente bancária, foi emitida, em 29/08/2006, Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira ao Banco Unibanco.

Assim, não se trata aqui de caracterização de embaraço à fiscalização por falta de atendimento a intimação para apresentação de extratos bancários, mas sim de afirmação de embaraço diante de pedido de prorrogação de prazo para apresentação dos documentos solicitados, e de prova de requisição à instituição financeira, no prazo estendido, dos extratos bancários exigidos pela autoridade fiscal, conduta incompatível com a exigência de negativa não justificada [...] pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, na forma do art. 33, inciso I da Lei nº 9.430/96.

Desnecessário, assim, definir se o descumprimento da intimação é suficiente para caracterização do embaraço à Fiscalização, ou se há necessidade de comprovação de

outros elementos que atestassem a intenção de provocar tal embaraço, como argui a recorrente. A ausência de manifestação da autoridade fiscal em face do pedido de prorrogação apresentado pelo sujeito passivo e a demonstração, por este, de que, no prazo que pretendia ver estendido, requisitou os extratos bancários à instituição financeira na qual manteve contas, descaracterizam o alegado descumprimento à intimação e infirmam a hipótese de negativa não justificada [...] pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN

O caso dos autos é diferente do tratado no precedente acima porque, aqui, o sujeito passivo simplesmente ficou-se em silêncio -- muito embora em procedimento de fiscalização bastante célere e cujo resultado, manifestado no Relatório de Encerramento de Procedimento Fiscal (fls. 218-223), foi também bastante sucinto.

De fato, no caso dos autos o Mandado de Procedimento Fiscal foi expedido em 25 de agosto de 2009 e o sujeito passivo foi cientificado do Termo de Início de Fiscalização em 2 de setembro de 2009. Neste, a autoridade fiscal solicitou apresentar os extratos bancários em 20 dias (fl. 5). O sujeito passivo foi reintimado no dia 29 do mesmo mês (fl. 7). Ante o silêncio, em outubro a autoridade fiscal expediu as RMFs às instituições financeiras (fls. 8-9).

Em janeiro de 2010 (fl. 125), após planilhar as informações que lhe foram fornecidas pelas instituições financeiras, a autoridade fiscal intimou o sujeito passivo para prestar esclarecimentos, reiterando a intimação em fevereiro e março (fls. 165 e 168), após o que a empresa apresentou procuração, DIPJ e parte da escrituração.

Seguiu-se então o lançamento com base no lucro presumido sobre as diferenças entre os valores mensais apurados a partir dos extratos bancários e as receitas declaradas pelo contribuinte, que foram consideradas omissão de receita, cientificado ao sujeito passivo em maio de 2010. Diz-se que o Relatório de Encerramento de Procedimento Fiscal (fls. 218-223) é bastante sucinto porque este automaticamente considerou como receitas omitidas as diferenças apuradas entre os valores dos extratos bancários e os valores declarados à Receita Federal (excluindo apenas depósitos relacionados a cheques devolvidos, estornos e outros dessa natureza), sem fazer menção a eventuais vícios na conduta do sujeito passivo, nem qualquer análise mais detida sobre a efetiva relação entre os depósitos bancários e as receitas da atividade do sujeito passivo.

No cenário que se descreve -- que se considera bem diverso do precedente desta CSRF acima mencionado --, considero válida a conclusão de que trata-se de hipótese de embaraço prevista no inciso I do artigo 33 da Lei 9.430/1996, que permitiria a expedição de RMF nos termos dos artigos 2º e 3º do Decreto 3.724/2001.

O sujeito passivo tem o dever de atender às intimações das autoridades fiscais, e é fato que, no caso, não houve atendimento às duas intimações que lhe foram dirigidas antes da expedição das RMFs.

Não se ignora que a legislação qualifica a hipótese de se negar a prestar esclarecimentos -- exigindo não a simples negativa do sujeito passivo, mas "negativa não

justificada”. Mas também não localizo nos autos qualquer justificativa para o silêncio do sujeito passivo às duas primeiras intimações que lhe foram dirigidas, cujo não atendimento deu ensejo à expedição das RMFs em discussão.

Diante disso, compreendo que, no caso, resta caracterizada a hipótese de “*embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*”.

Nesse ponto, considero válido observar que não se discorda do acórdão recorrido quando este conclui “*a simples ausência de apresentação de extratos bancários não autoriza o acesso à movimentação financeira do contribuinte por meio de requisição às instituições bancárias*”.

Como visto, a lei não coloca como hipótese de embaraço a simples ausência, mas a “negativa não justificada”. Assim, a falta de justificativa para a ausência de apresentação de extratos bancários pode ficar evidente do contexto descrito da ação fiscal, quando o sujeito passivo simplesmente se queda silente perante intimações fiscais, muito embora a depender do caso concreto pode haver situações em que seja necessário um maior rigor na motivação por parte da autoridade fiscal a fim de se caracterizar a hipótese legalmente prevista.

Por fim, cumpre observar que as demais hipóteses previstas nos incisos do artigo 3º do Decreto nº 3.724/2001 podem sim ocorrer mesmo quando o contribuinte atende às intimações e apresenta todas as informações ali solicitadas, de modo que discorda-se da conclusão do acórdão recorrido, de que “*se assim fosse, todas as demais hipóteses previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 tornar-se-iam dispensáveis, visto que bastaria intimar o contribuinte a apresentar os documentos bancários e, uma vez não tendo sido apresentada resposta satisfatória, expedir a competente requisição aos estabelecimentos bancários*”. Tal interpretação talvez fosse válida se se considerasse como hipótese legal a simples negativa, mas a hipótese legal, como visto, é de uma negativa qualificada: a negativa injustificada.

Neste sentido, acolhe-se também o segundo ponto do recurso especial da Fazenda Nacional.

Por fim, observo que a Fazenda Nacional formula o pedido de que “*seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, negando-se o pleito do contribuinte interessado*”.

Não obstante, verifica-se que a turma *a quo*, tendo acolhido a preliminar de nulidade do lançamento, deixou de votar os demais temas aventados no recurso voluntário do sujeito passivo.

Assim, oriento meu voto para dar provimento parcial ao recurso especial, com retorno dos autos à turma *a quo* para a votação das demais matérias do recurso voluntário.

Considerando o voto acima, sugeri a seguinte ementa para o mérito deste julgado, em que acabei restando vencida na sessão de julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - RMF. VÍCIOS EM SUA EXPEDIÇÃO. MOTIVO E MOTIVAÇÃO. VALIDADE DO ATO.

Presentes os requisitos de validade do ato administrativo (competência, forma, objeto lícito, motivo e finalidade), eventual investigação sobre a suficiência da motivação para a expedição da RMF consiste em análise de mérito, não sendo capaz de macular a sua validade.

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - RMF. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO CARACTERIZADO.

A legislação não coloca como hipótese de embaraço à fiscalização a simples ausência de atendimento a intimações, mas a “negativa não justificada”. A falta de justificativa para a ausência de apresentação de extratos bancários pode restar evidente do contexto descrito da ação fiscal, quando o sujeito passivo simplesmente se queda silente perante intimações fiscais e em nenhum momento traz aos autos em qualquer explicação para a sua inércia.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, devendo os autos retornar à turma *a quo* para a votação das matérias do recurso voluntário cuja análise restou prejudicada.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, redator designado.

Em que pesem os valorosos argumentos da ilustre relatora, Conselheira Livia De Carli Germano, ousou discordar de seus fundamentos.

1 CONHECIMENTO

A PGFN apresentou Recurso Especial listando duas matérias objeto de divergência: vício na emissão da RMF e caracterização de embaraço à Fiscalização.

Embora vencido quanto ao conhecimento, sintetizarei as razões pelas quais entendi que o Apelo Fazendário não poderia ter seguimento.

No voto condutor do recorrido, a abordagem sobre a emissão da RMF constitui matéria única, fundamentada de maneira singular para constatação de que houve vício na emissão da RMF em razão da não caracterização de embarço à fiscalização, isso porque o contribuinte sob procedimento fiscal não teria apresentado os extratos bancários exigidos pela autoridade fiscal.

Na peça recursal Fazendária, contudo, houve uma partição dessa matéria única em duas, de tal modo a utilizar-se de dois paradigmas para buscar o conhecimento da matéria denominada “vícios na expedição da RMF”, e mais um paradigma para tratar do tema atinente ao embarço à fiscalização.

Ora, a ausência de embarço à fiscalização configura-se tão somente em uma espécie do gênero “vícios na expedição da RMF”, não podendo esse único tema ser tratado como se dois fossem.

Em decorrência dessa partição de matéria única, ocorreu o que se denomina de “fatiamento do recurso” por parte da Fazenda Nacional.

Dessa forma, apreciar a mesma matéria uma vez mais, com a análise de um terceiro paradigma, caracterizaria burla ao disposto no § 6º do art. 67 do Anexo II do RICARF¹, aplicando-se ao caso o disposto no § 7º desse mesmo dispositivo regimental, o qual determina que na “*hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais*”.

Assim sendo, de antemão, descarto a análise do acórdão paradigma nº 101-95-767.

No que diz respeito ao paradigma 1401-002.007, acompanhei o entendimento da relatora quanto ao seu descarte por tratar de situação fática distinta ao do acórdão recorrido.

Em relação ao segundo paradigma, acórdão 2202-003.753, discordo que esse possa caracterizar dissídio jurisprudencial em relação ao recorrido.

No recorrido, o tema em debate era a caracterização de embarço à fiscalização para fins de expedição da RMF, enquanto que, nesse paradigma, a matéria era absolutamente genérica sobre a necessidade ou não de o relatório circunstanciado compor o processo administrativo fiscal. Tratando-se de situações fáticas distintas, não há como se caracterizar o dissídio jurisprudencial apto a ensejar o conhecimento do Recurso Especial.

Desse modo, encaminho meu voto para NÃO CONHECER do Recurso Especial.

¹ Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 6º Na hipótese de que trata o **caput**, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

Contudo, tendo sido vencido quanto ao conhecimento do Apelo, cumpre-me discorrer sobre os fundamentos, de mérito, para negar-lhe provimento.

2 MÉRITO

Sobre o tema, já manifestei meu entendimento contrário ao da ilustre relatora nos Acórdãos 1301-002.986 e 1301-003.904.

Nesse sentido, assim fiz constar na Resolução nº 1301-000.588:

[...] a alegação dos Recorrentes a respeito da emissão das Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMFs é matéria preliminar sobre legalidade, ou não, da obtenção da prova em que se baseia a autuação, e não há nos autos elementos suficientes para a formação de minha convicção. Explico.

A respeito do acesso do Fisco às informações bancárias dos contribuintes, assim dispõe a Lei Complementar nº 105, de 2001:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Ato contínuo, o Poder Executivo editou o Decreto nº 3.724, de 2001 para regulamentar o art. 6º da LC nº 105, de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas.

É importante ressaltar o disposto no § 5º do art. 2º do Decreto nº 3.724, de 2001:

Art. 2º [...]

§ 5º A RFB, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

Conforme se observa, e em sintonia com o disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, para que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil possa examinar informações de terceiros contidas nos registros das instituições financeiras faz-se necessário ter procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis.

Em seu artigo 3º o Decreto em questão listou em quais hipóteses os exames serão considerados indispensáveis. Veja-se sua redação à época da realização do procedimento fiscal:

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

I - subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;

II - obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;

III - prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

IV - omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;

V - realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

VI - remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

VIII - pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:

a) cancelada;

b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996;

IX - pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;

X - negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;

XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

Conforme se observa, somente nessas 11 hipóteses é que a autoridade fiscal poderia requisitar às instituições financeiras as informações do contribuinte sob procedimento fiscal.

Trata-se de norma que deve ser interpretada restritivamente, uma vez que se trata de informações protegidas pelo sigilo de dados e, em se tratando de pessoas físicas, que podem inclusive violar a intimidade do sujeito passivo, sendo que o sigilo bancário a que as instituições estão obrigadas, uma vez repassadas as informações ao Fisco, convola-se em sigilo fiscal.

No art. 4º do Decreto nº 3.724, de 2001, determina-se que antes da emissão da RMF o contribuinte deve ser previamente intimado a apresentar as informações sobre sua movimentação financeira:

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF

§ 1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

[...]

§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

§ 3º O sujeito passivo responde pela veracidade e integridade das informações prestadas, observada a legislação penal aplicável.

[...]

§ 5º A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil encarregado da execução do procedimento fiscal ou pela chefia imediata.

§ 6º No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade.

[...]

§ 8º A expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas, nos termos deste Decreto.

Pois bem, conforme se observa, para que a autoridade fiscal possa requerer informações de determinado contribuinte diretamente às instituições financeiras este deve estar sob procedimento fiscal, o exame deverá ser considerado indispensável, enquadrando-se o caso concreto em uma das 11 hipóteses contidas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 e o contribuinte deve ter sido previamente intimado a apresentar tais informações e assim não tenha procedido. Além disso, a emissão da RMF deverá se basear em relatório circunstanciado elaborado pela autoridade fiscal, no qual se demonstre tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade (observado o princípio da razoabilidade), nos termos dos §§ 5º e 6º do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001.

Convém ainda ressaltar que o disposto no § 8º do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001, no que diz respeito à presunção de indispensabilidade das informações requisitadas em RMF, é dirigida à instituição financeira requerida, a fim de que não se abra a terceiros a possibilidade de se questionar a legalidade da requisição efetuada pela autoridade fiscal.

Obviamente tal restrição não se aplicaria ao contribuinte sob procedimento fiscal, uma vez que tal interpretação implicaria franco e evidente cerceamento ao exercício de seu direito à ampla defesa.

No caso concreto, contudo, só constam nos autos as próprias RMFs (fls. 843-845 e 970-974), ou seja, os autos não foram instruídos com informações necessárias para avaliar a legalidade de suas emissões, em especial o tal relatório circunstanciado com o enquadramento do caso concreto nas hipóteses de indispensabilidade previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001.

É importante ressaltar que a RMF não é emitida, por limitações impostas pelo sistema operacional utilizado pela RFB, sem que haja a consignação a respeito de qual hipótese se enquadraria o caso concreto para respaldar sua emissão, bem como preenchido o campo relativo ao relatório circunstanciado que embasaria a expedição da RMF.

Portanto, não se trata de questionar se existem ou não tais documentos preparatórios à expedição da RMF, mas sim de determinar a unidade de origem que acoste aos autos essa documentação, fornecendo cópia aos recorrentes para que, se assim desejarem, se manifestem sobre seu conteúdo.

Tal entendimento não é inovador no âmbito do CARF. Veja-se, por exemplo, o conteúdo da Resolução 1302-00.021, com voto de lavra do E. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, a seguir descrito:

Trata a lide de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexos, relativas ao ano-calendário de 2003, formalizadas em decorrência da apuração de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Acompanhando manifestação do Colegiado, conduzo meu voto no sentido de, preliminarmente, CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que seja trazido aos autos o RELATÓRIO que serviu de suporte para a expedição da REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA referenciada no presente processo.

Pois bem, no retorno daqueles autos para continuidade do julgamento, a unidade de origem anexou o relatório circunstanciado aos autos, o contribuinte se manifestou e o processo retornou ao CARF para apreciação.

No caso dos autos, o denominado “relatório circunstanciado” que embasou a emissão da RMF encontrava-se nos autos desde a lavratura dos autos de infração (fls. 8-9), veja-se:

RELATÓRIO
O contribuinte foi intimado a apresentar extratos bancários em 02/09/2009 e 29/09/2009 e não o fez, justificando assim a presente solicitação.
<i>Aracá</i> 21 de OUTUBRO de 2009
MINISTÉRIO DA FAZENDA 09.

Pois bem, de antemão, esclareço que eventual obtenção dos extratos bancários pela autoridade fiscal - documentos esses essenciais à presente exigência já que os lançamentos baseiam-se, em quase sua totalidade, em depósitos bancários sem comprovação de origem – de forma ilegítima não implicaria a nulidade do lançamento, mas sim seu cancelamento, pois, uma vez retirado dos autos os extratos bancários, a exigência careceria de prova para sua manutenção.

De acordo com o documento de fls. 8-9, a emissão da RMF se deu com base no disposto nos art. 2º, § 5º e no art. 3º, inciso VII, ambos do Decreto 3.724/2001, combinado com o art. 33, inciso I da Lei 9.430/96.

O § 5º do art. 2º do Decreto nº 3.724/2001 dispõe que Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e

registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

Já o inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 aponta como hipótese de indispensabilidade a emissão de RMF as condutas descritas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo a autoridade fiscal apontado o inciso I desse dispositivo como aquele que embasou a emissão dessas requisições, o qual, por sua vez, assim dispõe:

Art. 33. [...]

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

[...]

Analisando o caso concreto, entendo não restar caracterizado o embaraço à fiscalização.

À época em que compus a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, sempre acolhi a tese vigente naquele colegiado no sentido de que, nas hipóteses em que a emissão da RMF se dá com base no art. 33, I, da Lei nº 9.430/96 (inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001), mas a negativa do contribuinte foi tão somente em alcançar os extratos bancários, a requisição da RMF não teria cumprido os requisitos legais, tratando-se de interpretação abusiva desse dispositivo, uma vez que, se a mera negativa de entrega dos extratos bancários fosse suficiente para justificar a emissão da RMF, não precisaria o art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 incluir outras 10 hipóteses para tanto, pois bastaria o contribuinte ser intimado, e não alcançar ao Fisco os extratos bancários, que, automaticamente, a autoridade fiscal poderia requisitar os extratos bancários diretamente às instituições financeiras.

E mantenho tal entendimento.

O embaraço à fiscalização de que trata o art. 33, I, da Lei nº 9.430/96 não se resume a uma mera não apresentação de extratos bancários, mas sim, à conduta recalcitrante do fiscalizado que, intimado e reintimado, deixa de apresentar, durante todo o procedimento fiscal, os livros contábeis e fiscais e documentação solicitada pela autoridade fiscal, incluindo a movimentação financeira que neles deve estar registrada. Portanto, a simples não apresentação de extratos bancários não pode levar à conclusão de que resta configurada a hipótese prevista no inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001.

Tal conclusão implicaria que, se, em princípio, determinado contribuinte não se incluiria em nenhuma das hipóteses prévias para emissão da RMF (na qual não se inclui a do inciso VII do art. 3º do Decreto 3.724/2001, pois esta pressupõe que o procedimento fiscal já esteja em curso), pelo simples fato de esse não apresentar os extratos bancários, permitiria ao Fisco buscar esses documentos diretamente junto às instituições financeiras. Com a devida vênia, a interpretação extensiva do inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430/96 levaria a essas conclusões desse jaez. Ora, tratando-se de norma cuja aplicação ensejará ao Fisco o direito de se adentrar a

informações *detalhadas* que, em regra, estão sujeitas a sigilo constitucionalmente assegurado, há de se interpretar essa norma restritivamente.

Ademais, neste processo, ao contrário do ocorrido no procedimento a que se refere o Acórdão 9101-005.165, a autoridade fiscal, para caracterizar o embargo à fiscalização, não lavrou o Termo de Embargo Fiscal ou auto de embargo a que aludem os arts. 919 e 920 do RIR/99. Pelo contrário, foi elaborado um relatório que, a teor do que dispõe o §5º do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001, deveria ser circunstanciado, mas, em realidade, possuía apenas duas linhas. Esclareço que, ainda que fosse lavrado o referido termo, no caso concreto, não restaria caracterizado o embargo à fiscalização, ao menos com os elementos constantes e descritos pelo Fisco nos presentes autos.

Quanto à obrigatoriedade de o contribuinte apresentar os extratos bancários por supostamente ser documento de guarda obrigatória, discordo de tal entendimento: o que as pessoas jurídicas necessitam dispor e apresentar à Fiscalização são os documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis registrados nas “contas bancos”, de modo a possibilitar a identificação da origem das operações registradas a débito e a crédito em cada um dos lançamentos contábeis realizados nessas contas. Ora, se a contabilidade do contribuinte, ou o seu livro caixa, contempla o registro das contas bancárias, em princípio, ali estão contidas as informações sobre movimentação financeira, o que pressuponho que ocorreu no presente caso, pois, se assim não fosse, o Fisco deveria ter arbitrado o lucro, conforme determina a alínea “a” do inciso II do art. 530 do RIR/99², o qual, aliás, utiliza-se da expressão “movimentação financeira” não como sinônimo de extratos bancários, como, com a devida vênia, está contido no detalhado voto da ilustre relatora, mas sim como os registros efetuados na escrituração a que o contribuinte esteja obrigado³.

E, não dispondo o contribuinte de seus extratos bancários, não pode o Fisco compeli-lo a requerê-los junto às instituições financeiras, arcando com o custo correspondente.

E também o contribuinte não é obrigado a apresentar, em tese, provas contra si mesmo, dispondo a Fiscalização dos remédios jurídicos adequados, quais sejam, o arbitramento

² Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

[...]

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva **movimentação financeira**, inclusive bancária; ou

[...] [grifo nosso]

³ Aliás, o parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981/95 (parágrafo único do art. 527 do RIR/99), ao elencar as obrigações acessórias dos contribuintes optantes pelo lucro presumido, também se utiliza da expressão “movimentação financeira” como as informações contidas na escrituração do contribuinte, e não como sinônimo de extratos bancários. Veja-se:

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

[..]

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a **movimentação financeira**, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único). [grifo nosso]

de lucro e o agravamento da penalidade em 50%, por exemplo, sem prejuízo de alcançar os documentos perquiridos por outras vias.

Além disso, o art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 dispunha de 11 hipóteses, e atualmente dispõe de 12, para que o Fisco possa solicitar as informações e documentos de interesse diretamente junto às instituições financeiras. Desse modo, não há porque se distorcer ou interpretar extensivamente determinadas hipóteses a fim de obter essas informações.

Não sendo possível o acesso aos documentos bancários do fiscalizado pela via administrativa, dispõe ainda o Fisco, por intermédio da Procuradoria da Fazenda Nacional, ou do Ministério Público Federal, se for o caso, requerer judicialmente os extratos bancários do contribuinte, justificando o porquê de não o fazê-lo com base no Decreto nº 3.724/2001.

Ressalte-se que a importância do respeito aos ditames do Decreto nº 3.724/2001 foi alvo, inclusive, de pronunciamento expresso de Ministro do STF no julgamento da ADI 2.859-DF, conforme bem evidenciado pelo ilustre Conselheiro Roberto Silva Junior em seu brilhante voto no Acórdão 1301-000.585, cuja passagem peço vênia para a seguir reproduzir:

É importante lembrar que o E. Supremo Tribunal Federal - STF, ao julgar a ADI 2.859-DF, e declarar constitucional o acesso direto pelo Fisco à movimentação financeira do contribuinte, fez referência expressa, na ementa do acórdão, ao Decreto nº 3.724, para consignar que Estados e Municípios só poderiam ter acesso direto àquelas informações, quando a matéria estivesse devidamente regulamentada, por eles, de maneira análoga à do Decreto nº 3.724, porque entendeu a Suprema Corte que a disciplina dada naquele ato regulamentar resguardava as garantias processuais do contribuinte, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/1999, além de proteger o sigilo de seus dados bancários.

Do voto condutor da decisão do E. STF, da lavra do ilustre Min. Dias Toffoli, se pode extrair o seguinte excerto:

Por fim, no que tange especificamente ao art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, acolho as sugestões formuladas em Plenário pelos eminentes Ministros Roberto Barroso e Ricardo Lewandowski, no sentido de deixar explicitado neste julgamento que os Estados e Municípios somente poderão obter as informações de que trata o preceito em referência quando **a matéria estiver devidamente regulamentada, de forma análoga ao Decreto federal nº 3.724/2001, o qual foi formulado de forma a resguardar as garantias processuais do contribuinte**, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/99, e o sigilo dos seus dados bancários. Assim, a exemplo do que prevê o mencionado decreto federal, a regulamentação da matéria no âmbito estadual e municipal deverá, obrigatoriamente, conter as seguintes garantias: (g.n.)

i) pertinência temática entre as informações bancárias requeridas na forma do art. 6º da LC nº 105/01 e o tributo objeto de cobrança no processo administrativo instaurado;

ii) prévia notificação do contribuinte quanto à instauração do processo (leia-se, o contribuinte deverá ser notificado da existência do processo administrativo previamente à requisição das informações sobre sua movimentação financeira) e relativamente a todos os demais atos;

iii) submissão do pedido de acesso a um superior hierárquico do agente fiscal requerente;

iv) existência de sistemas eletrônicos de segurança que sejam certificados e com registro de acesso, de modo que torne possível identificar as pessoas que tiverem acesso aos dados sigilosos, inclusive para efeito de responsabilização na hipótese de abusos;

v) estabelecimento de mecanismos efetivos de apuração e correção de desvios;

vi) amplo acesso do contribuinte aos autos, garantindo-lhe a extração de cópias de quaisquer documentos e decisões, de maneira a permitir que possa exercer a todo tempo o controle jurisdicional dos atos da administração, segundo atualmente dispõe a Lei 9.784/1999.

As disposições do Decreto nº 3.724, no que concerne às exigências para requisição de informações financeiras aos bancos, devem ser observadas com a mesma reverência com que se cumpre a própria lei. Da observância à disciplina do referido decreto regulamentar depende a legitimidade do acesso aos dados bancários e, por conseguinte, a validade do próprio lançamento que se apoie em tais informações.

Portanto, ao contrário do que pode parecer, a interpretação restritiva ao disposto nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, e do Decreto nº 3.724/2001 protege o direito de o Fisco de permanecer com esse enorme poder de acesso aos dados bancários dos contribuintes, desde que cumpridas, rigorosamente, todas as exigências contidas no citado decreto.

A autoridade fiscal flexibilizar essas rígidas normas para formalizar alguns lançamentos, poderia levar, inclusive, a um novo pronunciamento, e em sentido diverso,

por parte do STF a respeito da melhor interpretação dos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001.

Assim sendo, não restando caracterizado o embaraço à Fiscalização, a obtenção dos extratos bancários se deu de forma irregular, devendo esses documentos serem extraídos do processo.

Por conseguinte, ausentes os extratos bancários, correta a conclusão da decisão recorrida ao cancelar o lançamento baseado no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Andréa Duek Simantob, Conselheira.

Entendi necessária a prolação de Declaração de Voto neste julgado, eis que, a meu ver, devem ser tecidas considerações acerca das razões pelas quais divergi da tese vencedora, que sustentou a manutenção do respectivo acórdão recorrido.

A fiscalização apurou a infração de omissão de receitas com base **em depósitos bancários de origem não comprovada, tendo sido os extratos bancários obtidos nos termos da Lei Complementar nº 105/01, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01**, posto que o contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar os extratos bancários, porém não atendendo às respectivas intimações.

Como bem exposto pela relatora do voto vencido deste especial, a Fazenda Nacional contestara duas matérias, ambas admitidas para discussão pela Presidente da 3ª Câmara desta Seção, quais sejam:

a) Vícios na Expedição da RMF

b) Embaraço à Fiscalização

Ainda aduz a i. Relatora do voto vencido deste recurso especial, quanto ao mérito, que:

O presente recurso consiste em definir se na hipótese dos autos (i) houve ou não vício na expedição das RMFs de fls. 8-9 e (ii) restou ou não caracterizada a hipótese de embaraço à fiscalização, nos termos dos artigos 2º, § 5º e 3º, inciso VII do Decreto 3.724/2001 e artigo 33 da Lei 9.430/1996.

A legislação em questão é a seguinte:

Decreto 3.724/2001

Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014).

(...)

§ 5º. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de

fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

(...)

Art. 3º. Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

(...)

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

Lei 9.430/1996

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

*I - **embaraço à fiscalização**, caracterizado pela **negativa não justificada de exibição de livros e documentos** em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, **bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros**, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;(grifei)*

II - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

III - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

IV - realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes apropriado;

V - prática reiterada de infração da legislação tributária;

VI - comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;

VII - incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária.

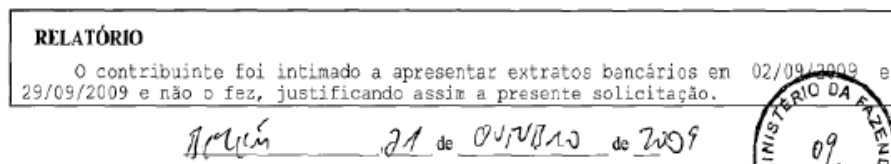
(...)

Como se percebe, a legislação permite às autoridades fiscais o exame de informações relativas a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando (i) houver procedimento de fiscalização em curso e (ii) tais exames forem considerados indispensáveis.

A existência de procedimento de fiscalização em curso não se questiona, e foi no seu curso que foi pedida a movimentação financeira do sujeito passivo.

Quando a serem considerados imprescindíveis, o artigo 3º do Decreto 3.724/2001 estabelece as hipóteses em que se consideram indispensáveis os exames, tendo sido indicada pela fiscalização o inciso VII, que remete às hipóteses previstas no artigo 33 da Lei 9.430/1996, dentre as quais está a prevista no inciso I, que define, para tal fim, o embaraço à fiscalização.

O voto condutor do acórdão recorrido considerou o Relatório circunstanciado de fls. 8-9 “... por demais econômico, simplesmente afirma que o contribuinte foi intimado para apresentar os extratos bancários e não o fez”, e o transcreve:



Diante disso, afirmou o acórdão recorrido que tal relatório não teria reunido os elementos capazes de caracterizar o embaraço à fiscalização, por entender que “a simples ausência de apresentação de extratos bancários não autoriza o acesso à movimentação financeira do contribuinte por meio de requisição às instituições bancárias”. E observa que, “se assim fosse, todas as demais hipóteses previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 tornar-se-iam dispensáveis, visto que bastaria intimar o contribuinte a apresentar os documentos bancários e, uma vez não tendo sido apresentada resposta satisfatória, expedir a competente requisição aos estabelecimentos bancários.”

E, neste sentido, a turma a quo, por maioria de votos, decidiu ‘acolher a preliminar de nulidade do lançamento, e dar provimento ao recurso voluntário’.

Pois bem. Discordo, data vênia, veementemente, da tese vencedora, que negou provimento ao recurso especial, para manter o disposto no acórdão recorrido. Senão vejamos.

Ab initio, verifico que inexistiu qualquer ilicitude na obtenção pela fiscalização dos respectivos extratos bancários, pois estamos ainda **em sede de investigação fiscal**, onde sequer havia a peça de lançamento, ou seja, o auto de infração, este sim, após devidamente cientificado o sujeito passivo, tem o condão de instaurar, através da impugnação tempestiva, o respectivo contraditório.

Mas, vamos retroceder um pouco e iniciar a análise com o estudo do Decreto 3.724/2001, que estabelece as hipóteses em que se consideram indispensáveis os exames, tendo sido indicada pela fiscalização o inciso VII, que remete às hipóteses previstas no artigo 33 da Lei 9.430/1996, dentre as quais está a prevista no inciso I, que define, para tal fim, o embaraço à fiscalização:

Decreto 3.724/2001

“Art. 2º. (omissis)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, **somente poderá examinar informações relativas a terceiros**, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando **houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis**.(grifei)

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: [\(Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007\).](#)

I - subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;

II - obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;

~~III - prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no [art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#);~~

III - prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país com tributação favorecida ou beneficiária de regime fiscal de que tratam os [art. 24 e art. 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#); [\(Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014\)](#)

IV - omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;

V - realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

VI - remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;

VII - previstas no [art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996](#); (grifei)

VIII - pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:

a) cancelada;

b) inapta, nos casos previstos no [art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996](#);

IX - pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;

X - negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;

~~XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.~~

XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato; e [\(Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014\)](#)

XII - intercâmbio de informações, com fundamento em tratados, acordos ou convênios internacionais, para fins de arrecadação e fiscalização de tributos. [\(Incluído pelo Decreto nº 8.303, de 2014\)](#)

§ 1º Não se aplica o disposto nos incisos I a VI, quando as diferenças apuradas não excedam a dez por cento dos valores de mercado ou declarados, conforme o caso.

§ 2º Considera-se indício de interposição de pessoa, para os fins do inciso XI deste artigo, quando:

I - as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso [II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996](#);

II - a ficha cadastral do sujeito passivo, na instituição financeira, ou equiparada, contenha:

a) informações falsas quanto a endereço, rendimentos ou patrimônio; ou

b) rendimento inferior a dez por cento do montante anual da movimentação.”

Assim, para que a fiscalização tivesse acesso aos dados da movimentação dos contribuintes junto às instituições financeiras fazia-se necessária a existência de procedimento fiscal e a incidência em uma das hipóteses de indispensabilidade ao norte relacionadas.

Note-se, reitero, que ainda estamos em sede de procedimento fiscal, fase que ainda não houve a correspondente lavratura do auto de infração.

É importante registrar que não há cerceamento do direito de defesa antes de iniciado o prazo para a impugnação do lançamento, haja vista que no decurso da ação fiscal não existe litígio ou contraditório. Para comprovar tal assertiva é suficiente a transcrição do artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.”

A ação fiscal é uma fase pré-processual, ou seja, é fase na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos pelos artigos 194, 195 e 197 a 200, todos do Código Tributário Nacional, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias.

O auto de infração é um mero procedimento, considera-se o *procedimento* como a sucessão encadeada de atos que prepara um ato final, enquanto *processo* implica, além do vínculo entre os atos, vínculos jurídicos entre os sujeitos, envolvendo direitos, deveres, poderes na relação processual. Processo implica, sobretudo, atuação dos sujeitos sob o prisma contraditório.

A lide tem início após a lavratura do Auto de Infração. É a partir da lavratura do auto de infração que o contribuinte, em discordando da exigência fiscal, poderá opor resistência à pretensão, respaldado pelas garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, assim inaugurando o processo administrativo de exigência de crédito tributário.

Assim, o devido processo legal pelo qual pugna a interessada, como resulta notório dos autos, encontra-se plenamente preservado.

Na verdade não teria sentido anular-se o auto de infração por cerceamento do direito de defesa, porque auto de infração não cerceia a defesa do contribuinte que sempre poderá fazê-la, inclusive para dizer que é nulo ou improcedente.

Conforme o disposto no voto vencido do acórdão recorrido, “diversamente do alegado pela recorrente, na "Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira RMF"(fls. 8, 9) o fiscal responsável pelo procedimento fiscal **informou como hipótese de enquadramento o inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/01 e fundamentou o pedido com base na falta de atendimento às intimações para apresentação dos extratos bancários enviadas em 02/09/2009 e 29/09/2009**".

Ou seja, temos fatos descritos pelo fisco, temos procedimentos estabelecidos em Decreto que autoriza o fisco a obter as provas necessárias para que a presunção legal, disposta no artigo 42 da Lei 9.430/1996 seja iniciada e devidamente cumprida.

Portanto, diante da ausência de resposta nas intimações para que o contribuinte apresentasse os respectivos extratos bancários, fazia-se mister a solicitação de emissão da RMF pela Autoridade Fiscal, o que ocorreu, conforme preleciona os citados dispositivos legais.

Se o voto vencedor do acórdão recorrido entendeu que o relatório circunstanciado foi por “demais econômico”, este juízo de valor em nada possui o condão de macular o lançamento que trouxe em seu bojo todos os requisitos do artigo 142 do CTN, bem como dos artigos 10 e 59 do Decreto n. 70.235/1972, respectivamente, abaixo transcritos.

***Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

***Art. 10.** O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

***I** - a qualificação do autuado;*

***II** - o local, a data e a hora da lavratura;*

***III** - a descrição do fato;*

***IV** - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

***V** - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

***VI** - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

***Art. 59.** São nulos:*

***I** - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

***II** - os **despachos e decisões** proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.(grifei)*

***§ 1º** A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Da análise dos autos, assim como o voto vencido do acórdão recorrido, verifico que o sujeito passivo foi regularmente intimado no Termo de Início de Procedimento Fiscal, ciência em 02/09/09 (fls. 02 a 05) e no Termo de Intimação Fiscal nº 001, ciência em 29/09/09 (fls. 06 e 07), a **apresentar os extratos bancários de todas as contas-correntes mantidas junto ao HSBC Bank Brasil S.A e Banco Bradesco S/A**, entretanto, **não** apresentou nenhuma resposta à fiscalização.

Portanto, discordo do voto vencedor do acórdão recorrido, sustentado pela tese vencedora do recurso especial, no tocante ao relatório circunstanciado não ter reunido elementos capazes de caracterizar o embaraço à fiscalização, pois, considerada uma interpretação sistemática da legislação, a simples ausência de apresentação de extratos bancários não autoriza o acesso à movimentação financeira do contribuinte por meio de requisição às instituições bancárias.

Ora, o embaraço à fiscalização está definido no bojo do artigo 33, inciso I da Lei n. 9.430/1996, plenamente caracterizado e cujas intimações não foram atendidas pela interessada, não restando alternativa ao Auditor Autuante senão solicitar a RMF, que foi deferida pelo Chefe da Unidade que jurisdiciona o contribuinte, ainda no âmbito do procedimento fiscal, repito.

Neste sentido, pergunto: como se proceder nesses casos? Não solicitar ao contribuinte os extratos bancários? Circunstanciar o relatório para a RMF, quando ainda se está sob procedimento fiscal, objetivando poder prever mais adiante que o lançamento pode ser considerado nulo?

Fato é que a interessada foi intimada e reintimada a apresentar os extratos bancários que era sua obrigação manter, já que era optante do Lucro Presumido. Não o fazendo, tem sim a autoridade fiscal o poder de requisitá-lo e os requisitos procedimentais, a meu ver, foram cumpridos, não havendo que se falar em mácula do procedimento fiscal, pois sequer havia o lançamento sido constituído.

E ademais, caso fosse outra a hipótese de RMF solicitada pelo Auditor, a justificativa não seria o não atendimento à intimação para apresentação dos extratos, pois esta está prevista no artigo 33, inciso I da Lei n. 9.430/1996 como caracterizadora do embaraço à fiscalização.

A autoridade, neste momento determinado, fez os procedimentos que lhe cabia fazer, pois ainda estava em sede de investigação fiscal e não havia se instaurado o contraditório, cujo processo abre a possibilidade da ampla defesa e do contraditório. Ainda não estava nesta seara. Por tal razão discordo da tese vencedora neste julgado.

Tais reflexões me fizeram chegar à conclusão de que deveria trazer através desta declaração de voto o motivo pelo qual divergi da tese vencedora, pois, penso eu, para se manter o disposto no voto vencedor do acórdão recorrido, seria necessário que o contribuinte tivesse, realmente, seu direito de defesa cerceado, para que fosse considerada nula a peça fiscal, fato esse que conforme se verifica da descrição dos fatos trazidas pelo Auditor Autuante, não ocorreu, pois o contribuinte, após o fisco ter acesso aos extratos bancários, foi intimado, ainda no curso

do procedimento fiscal, a apresentar a origem dos créditos advindos dos extratos bancários das contas-correntes.

Entendo, portanto, que procedeu corretamente a fiscalização ao emitir a "Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira RMF", fundamentando-a na hipótese prevista no inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/01, face à negativa injustificada em apresentar os extratos bancários, situação prevista no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430/1996.

Além disso, também discordo do voto vencedor do acórdão recorrido, sustentado pela tese vencedora do recurso especial, no tocante ao relatório circunstanciado não ter reunido elementos capazes de caracterizar o embaraço à fiscalização, pois, considerada uma interpretação sistemática da legislação, a simples ausência de apresentação de extratos bancários não autoriza o acesso à movimentação financeira do contribuinte por meio de requisição às instituições bancárias

De outra feita, com relação às alegações de que os extratos bancários não são considerados documentos fiscais ou tributários para qualquer fim legal, cabendo impugnação direta da legalidade de sua exigência no mandado de procedimento fiscal, vez que o não atendimento da requisição acarreta crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137/90, também não assiste razão ao contribuinte e divirjo, mais uma vez, do voto vencedor do acórdão recorrido, acatado pela tese vencedora neste recurso especial.

Assim dispôs o voto vencedor, condutor do acórdão recorrido:

“Ora, não há razoabilidade em obrigar o contribuinte a possuir os aludidos extratos, muito menos que os entregue ao fisco. Como se sabe, as instituições bancárias costumam cobrar para expedi-los, não sendo razoável que a Administração Tributária imponha ao fiscalizado este ônus, e muito menos há preceito legal que obrigue a guardar os extratos bancários provenientes de suas operações junto às instituições bancárias. ”

Pois bem. Como de sabença os extratos bancários são documentos que podem ser solicitados no curso do procedimento fiscal, tanto que a recusa injustificada de sua apresentação, caracteriza hipótese de indispensabilidade do exame e autoriza sua requisição diretamente às instituições financeiras via Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, exatamente como ocorreu no presente processo.

Além disso, sendo o contribuinte optante do lucro presumido, a norma tributária infirma que ele deve manter em ordem toda a sua escrituração fiscal, **inclusive a bancária**, conforme artigo 45 da Lei 8981/1995:

*A empresa tributada pelo Lucro Presumido **estará desobrigada** de manter a Escrituração Contábil, **caso** ela **mantenha**, no decorrer do ano-calendário, o **Livro Caixa**, no qual deverá estar escriturado **toda a movimentação financeira, inclusive a bancária**.(grifei)*

Portanto, há sim preceito legal que estabeleça a necessidade de guarda de documentos fiscais, inclusive bancário, em face de a fiscalização necessitar, se for o caso, apurar

o lucro da pessoa jurídica, reconstituindo a sua escrituração; caso contrário, poderá, como último recurso, utilizar-se do arbitramento.

Aliás, é o próprio Código Tributário Nacional em seu artigo 197, inciso II, que impõe a obrigação de os bancos e outras instituições financeiras prestarem informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

*Art.197 – Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:
[...]*

*II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
[...]*

Mais que isso. Como está-se diante de uma autuação que tem por escopo a presunção legal do artigo 42 da Lei n. 9.430/1996, no caso de omissão de receitas detectada por intermédio da movimentação bancária, cabe ao contribuinte comprovar, através de documentação hábil e idônea coincidente em datas e valores, a origem dos valores creditados/depositados em suas contas bancárias, o que não foi feito.

Ou seja, a comprovação deveria ter sido realizada com a apresentação ao fisco dos extratos bancários, o que não ocorreu, reitero.

Neste sentido e pelas razões expostas, divirjo da posição vencedora no âmbito deste recurso especial, para dar provimento parcial com retorno à turma “a quo”, para o exame das matérias que deixaram de ser examinadas, por conta da decretação da nulidade.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob